Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33456a du rôle
Inscrit le 14 octobre 2013

Audience publique extraordinaire du 7 février 2014

Recours formé par
Monsieur ... et consort, France
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 33456 du rôle et déposée le 14 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Rémi Chevalier, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au de nom de Monsieur ..., demeurant à …, F-…, agissant tant en son nom personnel qu'en sa qualité de liquidateur de la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., actuellement en liquidation, ayant eu son siège social à …, L-…, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 13 septembre 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Revu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 novembre 2013 ;

Revu l'ordonnance du 21 novembre 2013 autorisant la production de mémoires supplémentaires ;

Revu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2013 par Maître Rémi Chevalier pour le compte de Monsieur ... ;

Revu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 janvier 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Rémi Chevalier, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 janvier 2014 ;

Vu le jugement du 24 janvier 2014 dans la présente affaire ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Rémi Chevalier, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 janvier 2014.

Le 13 septembre 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », suite à une demande d'échange de renseignements du 6 août 2013 émanant des autorités françaises.

Par requête déposée en date du 14 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..., pris tant en sa qualité de liquidateur de la société ..., en liquidation, qu'en sa qualité de tiers concerné, a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 13 septembre 2013.

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 6 août 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 18 octobre 2013 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... Sàrl
Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Selon les autorités fiscales françaises, le siège de direction effective de la société ... Sàrl serait en France, alors que Monsieur ..., le dirigeant de celle-ci, est un résident français. Afin de clarifier la situation fiscale de la société ... Sàrl, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- *Veuillez fournir des détails sur les locaux du siège social de la société ... Sàrl au Luxembourg (adresse de domiciliation ou non, description des locaux, etc.) ;*
- *Veuillez fournir des détails sur l'activité économique exercée au Luxembourg ;*
- *Veuillez indiquer le nom du comptable/conseiller fiscal de la société ... Sàrl au Luxembourg ;*
- *Veuillez indiquer s'il existe un compte courant d'associé de Monsieur ... ouvert dans les livres de la société ... Sàrl pour la période visée. Dans l'affirmative, veuillez communiquer le détail de ce compte ;*
- *Veuillez fournir copies des factures des frais de voyage et des déplacements remboursés par la société ... Sàrl à Monsieur ... pendant la période visée ;*

– *Veuillez fournir des détails sur le compte n° […] auprès de la Banque ... (titulaire(s), personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ce compte, personnes ayant ouvert ce compte, intérêts payés, relevés bancaires).*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. […] »

Par requête déposée en date du 14 octobre 2013 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ..., tant en sa qualité de liquidateur de la société ..., en liquidation, qu'en sa qualité de tiers concerné, a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 13 septembre 2013.

Par un jugement du 24 janvier 2014, faisant suite à des débats à l'audience publique du 22 janvier 2014, le tribunal administratif a déclaré recevable le recours en annulation et a, avant tout autre progrès en cause, dit qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande du demandeur de tenir les débats en chambre du conseil et a fixé les débats à l'audience publique du 29 janvier 2014 pour continuation des débats.

Le demandeur fait de prime abord valoir que la demande de renseignement des autorités françaises ne lui aurait pas été communiquée et demande dès lors, au dispositif de la requête introductive d'instance, à ce que soit ordonnée la production de la demande formulée par les autorités françaises.

Il soutient ensuite que la décision serait nulle puisque les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents, que les faits justificatifs invoqués à l'appui de la demande seraient matériellement inexacts, pratiquement impossibles et non susceptibles de justifier raisonnablement l'existence d'un établissement stable en France. Il soutient encore que la demande formulée constituerait une pêche aux renseignements.

Par rapport au contexte de la décision, le demandeur donne à considérer que les autorités fiscales françaises seraient allées à la pêche aux renseignements déjà à deux reprises antérieurement à la décision litigieuse, une première fois en septembre 2009, et une seconde fois en janvier 2012. Par le biais d'une procédure de visite et de saisie opérée en France sur le fondement des articles L.16 et L.80 du Livre des procédures

fiscales français, ci-après désigné par « le LPF », elles auraient obtenu de nombreuses informations, documents et renseignements, dont elles demanderaient à nouveau la communication sur le fondement de la loi du 31 mars 2010.

Il fait valoir que les autorités fiscales françaises prétendraient ignorer l'activité économique exercée par la société ... au Luxembourg en demandant des détails à ce sujet. En présumant que la constitution et l'utilisation d'une société luxembourgeoise serait frauduleuse en soi, les autorités fiscales françaises auraient une première fois le 21 septembre 2009 diligenté une enquête auprès de la Poste française et opéré des saisies sans en informer la société ... en liquidation, en saisissant notamment les contrats conclus avec la Poste française, ainsi que des documents commerciaux y compris des relevés de comptes fournisseurs, factures et des échange de courriers. Ainsi, les autorités françaises auraient pu constituer un dossier de plus de 99 pages. Le demandeur se demande pour quelle raison la société ... en liquidation devrait communiquer une deuxième fois plus de quatre années par après « *un détail de l'activité poursuivie par* » elle et quels seraient les motifs justifiant une telle demande. Le demandeur soutient que les mesures effectuées en 2009 en France seraient illégales et que de ce fait, les autorités françaises chercheraient maintenant à obtenir du Grand-Duché de Luxembourg ces mêmes informations pour pouvoir justifier l'exploitation des renseignements illégalement obtenus.

Dans ce contexte, le demandeur demande à ce que l'avis de passage du 21 septembre 2009 par le contrôleur des impôts auprès de la Poste française et les 99 feuilles de documents remis à cette occasion soient produits dans la présente instance.

Pareillement, les autorités fiscales françaises auraient opéré, sur le fondement de l'article L.16 LPF, une saisie des copies de la documentation de la société ... en date du 17 janvier 2012 et notamment des extraits de compte relatifs aux exercices 2010 et 2011, le décompte annuel détaillé, et des factures du demandeur. A cet égard, le demandeur demande à ce que l'ordonnance justifiant la saisie du 17 janvier 2012 et le procès-verbal de saisie soient produits dans la présente instance. Il soutient que la production des pièces sollicitée permettrait de démontrer que les autorités françaises opéreraient une pêche aux renseignements et pour justifier que celles-ci disposeraient déjà des informations et renseignements demandés.

Le demandeur souligne encore que les informations demandées n'auraient trait qu'aux exercices 2010 et 2011, mais non à l'exercice 2012 ou aux exercices antérieurs. Il soulève ainsi la question de savoir si la société ..., mise en liquidation en février 2013, aurait suivant les autorités fiscales françaises été dirigée depuis la France en 2010 et 2011, mais que cela n'aurait pas été le cas en 2012 respectivement pendant les années antérieures à 2010. A cet égard, il souligne que pour l'année 2012, des pertes importantes auraient été réalisées et que celles-ci auraient été considérées par les autorités fiscales françaises comme étant des pertes fiscales luxembourgeoises, tandis qu'elles n'en feraient pas de même des bénéfices.

Le demandeur soutient ensuite que l'affirmation suivant laquelle la société ... aurait un établissement stable à l'adresse indiquée en France serait pratiquement, juridiquement et économiquement invraisemblable.

Afin d'expliquer le contexte de la décision litigieuse, le demandeur expose que depuis plus de vingt années, il possèderait un groupe de sociétés de transport en France, dénommé « le groupe ... », qui n'aurait eu pratiquement qu'un seul client, à savoir la Poste française qui aurait sous-traité aux différentes sociétés de ce groupe des opérations de transport et lui aurait confié des lignes de transport déterminées. Au cours des années 2000, dans l'optique de développer davantage la collaboration avec la Poste française, celle-ci aurait posé comme condition de la conclusion de nouveaux contrats que ces nouveaux contrats soient conclus avec une ou plusieurs sociétés étrangères à créer par Monsieur ..., cette condition étant justifiée par la crainte de la Poste française de voir requalifier en contrat d'emploi les relations avec le groupe ... en raison d'une dépendance excessive à son égard par ces sociétés françaises. Ce serait dans ce contexte que trois sociétés luxembourgeoises auraient été créées, à savoir la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », une société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après désignée par « la société ... », détenue à 100 % par la société ..., et qui aurait conclu les contrats avec la Poste française et déléguer l'exécution de ces mêmes contrats aux sociétés du groupe ..., et une troisième société de location de camions, la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après désignée par « la société ... », détenue à 100 % par la société ... S.àr.l., qui aurait acquis les camions et les louerait aux sociétés du groupe .... Ces trois sociétés auraient ainsi été créées exclusivement pour permettre une augmentation du chiffre d'affaires avec la Poste française, à l'exclusion de toute considération fiscale.

Le demandeur souligne encore que seules les sociétés ... et ... auraient eu des liens directs ou indirects avec des sociétés françaises, tandis que la société ... n'aurait jamais eu des liens quelconques avec les sociétés françaises précitées.

Il ajoute que les sociétés ... et ... auraient été déclarées aux autorités fiscales françaises, plus particulièrement par une déclaration d'un établissement stable pour ..., et par une déclaration auprès du centre des impôts des entreprises étrangères pour la société .... La société ... aurait déposé les déclarations fiscales relatives à l'établissement stable français en France et la société ... aurait déposé les déclarations de TVA auprès des autorités fiscales françaises. Les deux sociétés seraient par ailleurs titulaires d'une autorisation d'établissement délivrée par le ministère des Classes moyennes luxembourgeois et disposeraient d'un numéro de TVA luxembourgeois et auraient déposé les déclarations afférentes au Luxembourg. Pareillement, depuis leur constitution, elles auraient déposé leurs déclarations fiscales annuelles au Luxembourg tout comme elles auraient procédé au dépôt des comptes annuels auprès du registre du commerce et des sociétés au Luxembourg.

En guise de conclusion, le demandeur fait valoir que les sociétés ... et ... auraient été parfaitement connues des autorités françaises et ce depuis les années 2005 et 2006.

En ce qui concerne le fonctionnement des sociétés, le demandeur souligne que la quasi intégralité du chiffre d'affaires supplémentaire généré grâce aux sociétés luxembourgeoises aurait soit été redistribué aux sociétés françaises du groupe ..., et/ou refacturé en France par ces sociétés, soit été déclaré en France en 2010 et 2011.

La société ... pour sa part serait une société holding ayant loué un bureau à l'adresse …, et ayant eu une employée à temps partiel en 2011. Elle aurait disposé d'un numéro de TVA luxembourgeois et n'aurait possédé que des participations dans les sociétés luxembourgeoises. En contrepartie de la mise à disposition d'un bureau et de la réalisation de toutes les formalités administratives, fiscales et comptables, la société ..., supportant les frais de location, les frais administratifs et les frais de personnel, aurait facturé une redevance annuelle à la société ..., ce qui constituerait sa seule et exclusive source de revenus. Cette redevance représenterait 3 % de la marge brute du chiffre d'affaire de .... Le demandeur souligne encore que la ... aurait toujours déposé ses déclarations fiscales au Luxembourg tout comme elle aurait déposé ses comptes annuels au registre du commerce et des sociétés.

En ce qui concerne l'adresse indiquée par les autorités françaises comme étant celle de l'établissement stable en France, le demandeur soutient que cette adresse serait celle d'un seul bureau et d'une salle d'archivage, siège social de quatre sociétés du groupe ..., où il y aurait eu une seule secrétaire et le directeur effectif de l'époque. Il conteste que la société ... ait eu son adresse officielle ou officieuse à cette adresse.

En ce qui concerne l'assertion des autorités françaises que la direction effective de la société ... aurait été conduite par lui à partir de ce local, le demandeur soutient que de tels faits seraient impossibles, vu la maladie grave dont il aurait été atteint depuis la fin de l'année 2009 jusqu'à la moitié de l'année 2011.

Le demandeur expose encore que l'administration fiscale aurait procédé à une enquête en France, qui aurait été initiée sur la base de la consultation des sites internet luxembourgeois, du registre du commerce et des sociétés et du mémorial, en opérant en France à des saisies de documents appartenant tant à lui-même qu'à la société ....

Avant d'examiner les moyens en droit présentés par le demandeur, il convient de prendre position par rapport aux demandes de communication de pièces formulées par le demandeur.

En ce qui concerne tout d'abord la demande de production de la demande émanant des autorités françaises, le tribunal constate que cette demande de renseignements a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 14 novembre 2013, ensemble avec le mémoire en réponse de l'Etat, et que le demandeur en a pu prendre inspection par une consultation au greffe du tribunal administratif.

Il convient encore de préciser que le président de chambre a, par ordonnance du 21 novembre 2013, accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire

supplémentaire afin de prendre position par rapport à la demande de renseignements ainsi déposée au greffe du tribunal administratif.

Le demandeur ayant ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités françaises et ayant eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 12 décembre 2013 afin de prendre position par rapport à cette pièce, aucune violation des droits de la défense respectivement du principe d'égalité des armes ne peut être vérifiée en l'espèce, de sorte que la demande de production de la demande des autorités françaises est devenu sans objet et est partant à rejeter.

Quant à la demande tendant à voir produire au tribunal l'avis de passage du 21 septembre 2009, les pièces saisies en France en 2009, ainsi que l'ordonnance ayant autorisé la saisie du 17 janvier 2012 opérée en France et le procès-verbal de saisie, demande qui est contestée par le délégué du gouvernement, le tribunal relève qu'il est saisi d'un recours en l'annulation d'une demande du directeur de fournir des renseignements sur le fondement de la loi du 31 mars 2010 suite à une demande afférente des autorités fiscales françaises.

Dans le cadre d'un tel recours, il n'a par principe pas le pouvoir d'ordonner la production de pièces qui se trouvent entre les mains des autorités françaises, qui ne sont pas partie au litige, à moins qu'il ne s'agisse de pièces faisant partie du dossier administratif, en l'occurrence pour avoir été annexées à la demande de renseignement émanant des autorités françaises ou pour avoir été à la disposition du directeur et prises en considération par celui-ci.

Dans la mesure où les documents saisis en France ne font pas partie de la demande de renseignement des autorités françaises, la demande renseignant sub A1-11 qu'aucune pièce n'est jointe, et dans la mesure où il ne résulte pas non plus des éléments du dossier que le directeur ait pris en considération ces pièces, de manière qu'une demande de production de ces pièces n'est justifiée ni au titre de l'obligation pour la partie étatique de déposer au greffe du tribunal le dossier administratif, ni sur le fondement du respect du principe du contradictoire et des droits de la défense, le demandeur n'est pas fondé à solliciter la production de ces pièces. Partant, la demande afférente est rejetée.

Quant au fond, le demandeur invoque des moyens de deux ordres.

De prime abord, il soutient que la demande de renseignement serait contraire à l'interdiction de la « *fishing expedition* ». Après avoir relevé que la sphère privée même d'une société serait protégée par l'article 15 de la Constitution et par l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, ci-après désignée par « la CEDH », le demandeur s'appuie sur l'article 22 (1) 3 a) et b) de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à

Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006 et par un Avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après dénommée « la Convention », restreignant le pouvoir de l'autorité requise de demander des renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que par ces dispositions la Convention entendrait respecter la CEDH et les Constitutions respectives.

Le demandeur fait valoir qu'à supposer que l'administration fiscale française, après avoir saisi les copies de ses propres extraits bancaires et de ceux de la société ..., ignorait véritablement l'identité du ou des titulaires du compte, se poserait la question de savoir comment une telle information serait susceptible de clarifier en France la situation fiscale de la société ..., à supposer qu'elle y ait un établissement stable.

En ce qui concerne la demande visant les copies des factures des frais de voyage et de déplacement, le demandeur fait valoir que le fait de procéder au remboursement de frais à son gérant ne serait pas susceptible de justifier ou d'affecter le lieu d'imposition de cette société, ni ne serait-il susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable en France. Le même constat s'imposerait en ce qui concerne l'existence d'un compte courant.

Le demandeur souligne encore que les autorités fiscales françaises demanderaient un descriptif de l'activité économique de la société ... au Luxembourg en prétendant l'ignorer, ainsi qu'un descriptif des locaux utilisés à Luxembourg, en inversant par là les rôles. Il se demande quelle serait la prétendue activité développée en France et par quel moyen elle le serait. Il précise produire à titre de pièces le contrat de location des locaux mis à la disposition de la société ... au Luxembourg par son associé unique ainsi que les diverses factures reçues.

Le demandeur soutient que les renseignements demandés constitueraient partant une pêche aux renseignements, en citant à cet égard des jurisprudences en matière de procédure pénale.

En second lieu, le demandeur invoque l'interdiction de demander à la partie requise des informations que les autorités françaises ne pourraient requérir sur leur territoire national, de sorte qu'il ne serait pas satisfait aux conditions de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 et de l'article 22 (3) b) de la Convention. En donnant des explications au regard des dispositions françaises concernant le droit de communication et plus particulièrement les articles L.16 et L.81 et suivants du LPF, il invoque un arrêt du Conseil d'Etat français suivant lequel les documents saisis ne concernant pas le contribuable dans le chef duquel la procédure de saisie a été justifiée, ne pourraient pas être utilisés. Or, en l'espèce, dans le cadre de la procédure de saisie et de visite opérée par l'administration fiscale française qui n'aurait visé que la société ..., les agents auraient également procédé à l'examen de son propre ordinateur personnel ainsi que de ses propres relevés bancaires, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre que l'administration fiscale française se sert de ces informations illégalement obtenues et chercherait par un moyen détourné de rendre leur exploitation possible.

Dans ce contexte, le demandeur soutient qu'il serait invraisemblable que l'administration fiscale puisse citer le numéro de deux comptes bancaires luxembourgeois, tout en soutenant ignorer qui est titulaire de ces comptes, puisque celui-ci serait toujours indiqué sur les extraits de compte. Il souligne qu'en demandant la liste précise des documents et informations saisies au cours de la procédure déclenchée sur le fondement de l'article L.16 du LPF, le tribunal s'apercevrait que l'administration fiscale dispose de l'essentiel des renseignements et informations exigés, de sorte à soulever la question du but et de l'objectif poursuivi qui, à ses yeux, serait constitutif d'un excès de pouvoir afin de chercher à exploiter des informations et documents que l'administration française possèderait mais qu'elle aurait obtenus illégalement.

Au dispositif de la requête introductive d'instance, le demandeur déclare encore invoquer une violation de l'article 7 de la CEDH.

Enfin, le demandeur soutient que la décision litigieuse serait par ailleurs entachée d'illégalité, d'incompétence, d'excès et de détournement de pouvoir, qu'elle violerait la loi et les formes destinées à protéger les intérêts privés, de sorte qu'elle serait à annuler.

Le délégué du gouvernement conteste le reproche fondé sur une pêche aux renseignements en soutenant que la demande émanant des autorités françaises remplirait toutes les conditions fixées par l'échange de lettres relatif à l'avenant à la Convention pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

A cet égard, il fait valoir que la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un examen, à savoir la société ..., de sorte que l'enquête fiscale en France concernerait une personne clairement identifiée, dont l'adresse connue serait pareillement indiquée, à savoir …, F-….

Ensuite, le délégué du gouvernement soutient que la demande contiendrait des indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle les renseignements sont à fournir, en reprenant à cet égard le libellé des renseignements demandés dans la décision faisant l'objet du présent recours, tout en précisant que ces informations visent la période du 1er janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2011 et correspondraient aux questions types généralement formulées.

Pareillement, le but fiscal serait exposé, à savoir la détermination des revenus professionnels et l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

Ensuite, il fait valoir que la demande renseignerait que les sources habituelles de renseignement prévues par les procédures fiscales internes auraient été épuisées, et contiendrait un descriptif des faits et opérations de contrôle en cours ainsi que le résultat des recherches effectuées, tout en soulignant que la demande indiquerait que le contribuable n'aurait pas coopéré avec les autorités françaises et que les conclusions préliminaires de l'enquête seraient que le contribuable pourrait avoir dissimulé des faits, transactions, revenus, produits et autres éléments et qu'il a peut-être commis des

infractions (anomalies dans la comptabilité, irrégularités relatives aux factures) et qu'il serait éventuellement impliqué dans une fraude fiscale. A cet égard, le délégué du gouvernement précise encore qu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise d'analyser et d'apprécier le contenu concret du déroulement de la procédure accomplie par les autorités françaises conformément à son droit interne, en se référant à cet égard à une jurisprudence de la Cour administrative du 12 juillet 2012, n° 30644 du rôle.

Le délégué du gouvernement soutient encore que les allégations du demandeur concernant des prétendues irrégularités des procédures d'enquête et de saisie en France en 2009 et 2012 seraient à rejeter pour manquer de pertinence dans la présente affaire puisqu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations, voire à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat requérant.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement prend position par rapport aux reproches soulevés par le demandeur en ce qui concerne la procédure de saisie suivie en France en se référant à des modifications législatives intervenues en France suite à l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme cité par le demandeur et en soulignant qu'il appartiendrait au contribuable, s'il estime avoir des critiques quant à la régularité du contrôle opéré dans l'Etat requérant, de soumettre ses contestations aux juridictions de l'Etat requérant.

Enfin, le délégué du gouvernement fait valoir que l'autorité française aurait indiqué les noms et adresses des personnes dont il y a lieu de penser qu'elles sont en possession des renseignements demandés, à savoir en l'occurrence la société ..., tout en indiquant le secteur d'activité de celle-ci (le commissionnement et l'activité d'affrètement), ainsi que Monsieur Rémy Chevalier, signataire d'un contrat de domiciliation. En ce qui concerne les informations bancaires demandées, elle aurait fourni le nom du titulaire du compte, à savoir la société ..., le numéro de compte bancaire ainsi que le nom de la banque auprès de laquelle le compte a été ouvert.

Enfin, le délégué du gouvernement insiste sur les principes applicables dans le cadre d'un contentieux de l'annulation et soutient que le tribunal ne pourrait vérifier que si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents. En l'espèce, l'autorité française aurait, après enquête, présumé que le siège de direction effectif de la société ..., avec adresse au Luxembourg et dont le gérant est Monsieur ..., serait en France.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les informations demandées concernant des détails sur les locaux de la société ... à Luxembourg (adresse de domiciliation, description des lieux), sur son activité économique exercée au Luxembourg, sur le nom du comptable respectivement du conseiller fiscal de la société au Luxembourg, sur l'existence d'un compte courant associé au nom du demandeur ouvert dans ses livres entre le 1er janvier 2010 et 31 décembre 2011, sur les copies des factures de frais de voyage et de déplacement remboursés au demandeur au cours des années litigieuses, d'un côté, et les détails relatifs à un compte bancaire précis, de l'autre côté, seraient nécessaires afin de pouvoir clarifier la situation fiscale en France de la

société ..., c'est-à-dire afin de vérifier si oui ou non cette société à un siège de direction effective en France et partant en vue de sa correcte imposition en France pendant la période litigieuse. Il s'ensuivrait que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal en France de la partie requérante, de sorte que les renseignements demandés seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents.

Il donne encore à considérer que la demande de l'autorité française aurait pour but de corroborer le soupçon de celle-ci que la société ... aurait un établissement stable en France et qu'il y aurait lieu d'imposer en France les revenus afférents. En ce qui concerne les questions de fond qui sont à la base de la demande de renseignement étrangère, celle-ci relèverait exclusivement du droit interne de l'Etat requérant.

Par rapport au moyen fondé sur le principe de réciprocité inscrit à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, en application de l'article 22 (3) b de la Convention, le délégué du gouvernement fait valoir que les renseignements demandés seraient certains renseignements fiscaux généraux et certaines informations bancaires.

Il souligne encore que la demande de renseignement contiendrait de manière claire et non équivoque sous le point A 1-5 « *réciprocité* » la mention suivante « *Je confirme que notre pays est à même de fournir des renseignements similaires* ». Il souligne que cette déclaration aurait été faite par un fonctionnaire assermenté et ferait pour cette raison foi jusqu'à preuve du contraire. Une telle confirmation serait suffisante pour répondre à la condition inscrite à l'article 22 (3) b) de la Convention puisqu'on ne saurait valablement exiger d'un Etat requérant d'exposer et de reproduire dans sa demande de renseignement l'intégralité des textes légaux et règlementaires reflétant la pratique administrative française en la matière, ni de l'Etat requis de faire une analyse détaillée de la législation et pratique administrative de l'Etat requérant. Par ailleurs, les allégations avancées par le demandeur consistant à critiquer la régularité de certains aspects de la procédure de contrôle fiscal en France seraient inopérantes dans le cadre du présent litige.

Dans son mémoire supplémentaire, déposé après avoir consulté la demande de renseignement émanant des autorités françaises, le demandeur procède à l'examen d'une mise en demeure du 19 avril 2013 envoyée par l'administration fiscale française préalablement à la demande de renseignement, justifié par des informations en possession du service d'imposition suite à la mise en œuvre d'une procédure qualifiée d'unilatérale par le demandeur. En substance, le demandeur reproche à l'administration fiscale d'avoir présumé un droit de procéder à la vérification de la comptabilité d'une société luxembourgeoise, et d'avoir présumé un défaut de coopération de sa part en faisant allusion à une démarche de coopération à travers un avocat français. Le demandeur fait encore valoir que les autorités fiscales françaises demanderaient indirectement à l'administration fiscale luxembourgeoise de justifier de leur droit d'imposition, en se référant à cet égard aux différentes questions posées dans la demande de renseignements française. Or, la société ... jouirait pourtant d'une présomption conventionnelle de résidence fiscale au lieu de son siège social situé à Luxembourg, de sorte qu'il appartiendrait à l'autorité fiscale française désireuse de renverser cette présomption

d'apporter des justifications, des arguments de fait et des raisons pertinentes et vraisemblables ou du moins plausibles susceptibles de renverser cette présomption conventionnelle. Or, en l'espèce, la demande s'apparenterait davantage à une demande de preuve.

Le demandeur insiste encore sur un certain nombre d'éléments factuels afin de mettre en doute l'existence d'un établissement stable en France dans le chef de la société .... A cet égard, il fait état d'un certain nombre de pièces, en l'occurrence d'un plan du bureau loué par la société mère et occupé par la société ..., des factures mensuelles établies par la société bailleresse, des fiches de salaire d'une employée à temps partiel, des factures d'électricité, d'une facture relative à l'achat de mobilier de bureau, des factures d'eau et de gaz, des factures de la poste. Il conteste formellement que la société ... ait eu une activité en France, et souligne qu'elle n'aurait jamais eu de numéro de téléphone en France, ni d'adresse officielle ou officieuse, et qu'elle n'y aurait pas employé du personnel.

Il souligne qu'il aurait été connu comme gérant de la société ... puisque cette indication est publiée au Mémorial et l'existence de la société ... aurait été à la connaissance des autorités fiscales françaises.

Le demandeur donne à considérer que la validité de la décision litigieuse devrait être appréciée au regard de ces éléments factuels, plus particulièrement en ce qui concerne l'appréciation de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il souligne encore que pour que la société ... soit tenue de fournir les renseignements demandés, elle devrait avoir eu ou avoir été susceptible d'avoir un établissement stable en France et d'avoir eu une activité imposable à partir de cet établissement, ou du moins que soit fournie une justification vraisemblable plausible ou du moins pertinente à cet égard.

Il donne à considérer que sous le coup d'une demande de renseignements ce serait le principe même de l'imposition au Luxembourg d'une société luxembourgeoise qui serait remise en cause par l'autorité fiscale française, alors que celle-ci présumerait son droit d'imposition et l'existence d'un établissement stable sans fournir aucune justification vraisemblable ou possible. A cet égard, il invoque encore les dispositions des articles 2, 3) 1. et 2 7) de la Convention relatifs à la définition d'un établissement stable ainsi que les articles 4 et 21 de la Convention délimitant les conditions relatives à l'imposition d'un établissement stable.

En l'espèce, aucune justification de l'existence d'un établissement stable de la société ... ne serait fournie et il ne serait pas clair pour quelle raison celle-ci aurait besoin d'un établissement stable en France et quelle activité aurait pu être exercée par l'intermédiaire de cet établissement stable français, vu que 96,5 % de son chiffre d'affaires aurait été refacturé à ses sociétés françaises. A défaut de contenir une quelconque motivation pertinente susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable français ou d'invoquer l'existence d'une activité développée en France à partir de

cet établissement et à défaut d'argument pertinent susceptible d'expliquer le droit d'imposition des autorités françaises d'une société luxembourgeoise, la décision faisant l'objet du présent recours serait nulle. A cet égard, le demandeur se réfère encore au commentaire de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention ».

Le demandeur se réfère encore à une jurisprudence du Conseil d'Etat français dont il déduit que l'existence d'un établissement stable en France d'une société étrangère présupposerait la réunion de conditions appréciées avec beaucoup de rigueur. Pareillement, les conditions édictées dans les Modèles de convention OCDE seraient strictes en ce qui concerne l'imposition des revenus au niveau d'un établissement stable étranger d'une société française. Or, en l'espèce l'administration française n'invoquerait aucune raison susceptible de justifier l'existence d'un établissement stable en France et elle n'invoquerait même pas l'existence de revenus qui se rattacheraient à cet établissement stable. Elle resterait par ailleurs en défaut d'expliquer pourquoi des revenus payés par une société luxembourgeoise se rattacherait à un établissement stable français d'une société luxembourgeoise.

Pareillement, aucune information demandée serait vraisemblablement pertinente pour justifier le droit d'imposition en France des revenus de la société ..., étant donné que les extraits bancaires d'un compte luxembourgeois, le montant des intérêts payés, le montant d'impôts payés sur les intérêts, et les frais de voyage du demandeur ne seraient absolument pas pertinents à cet égard et ne seraient pas susceptibles de justifier l'existence d'un établissement stable, pas plus qu'ils ne seraient susceptibles de justifier une activité imposable en France.

Le délégué du gouvernement pour sa part souligne dans son mémoire supplémentaire que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une personne déterminée et qu'il n'appartiendrait pas à l'administration fiscale, ni au juge luxembourgeois d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête du contrôle fiscal mené en France, ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises, ce contrôle devant se limiter à un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications requises en vertu de la Convention. Il n'appartiendrait pas non plus à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations ou à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat requérant conformément au droit interne de celui-ci, de sorte que l'argumentation du demandeur consistant à critiquer la régularité de certains aspects de la procédure en France serait à rejeter. Si le contribuable estimait avoir des critiques à formuler en ce qui concerne la régularité du contrôle dans l'Etat requérant, il disposerait de voies de recours en France. Ainsi, l'ordonnance du juge français ayant autorisé la visite et la saisie pratiqué en France pourrait faire l'objet d'un appel et, par ailleurs, il existerait des possibilités de recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie.

Il n'appartiendrait en tout cas pas à l'administration luxembourgeoise de demander aux autorités françaises d'apporter des justifications des éléments recueillis dans le cadre de la procédure de visite et de saisie ou à apprécier le contenu concret de la procédure en France.

Le délégué du gouvernement renvoie encore à l'ordonnance ayant autorisé les opérations de visite et de saisie ainsi qu'à l'un des trois procès-verbaux de saisie du 7 janvier 2012, versés parmi les pièces dans l'affaire inscrite sous le n° 33559 du rôle. La partie étatique se réfère encore à l'avis du Conseil d'Etat à la base du projet de loi ayant abouti à la loi du 31 mars 2010 et à la jurisprudence du tribunal administratif pour soutenir que le tribunal n'aurait pas à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu à un contrôle est établi, mais qu'il lui appartiendrait seulement d'examiner si les renseignements demandés paraissent être vraisemblablement pertinents. Il n'appartiendrait partant pas à l'autorité fiscale luxembourgeoise, respectivement au tribunal, d'exiger de l'autorité française une motivation quant au bien-fondé de l'analyse fiscale conformément à son droit interne qui est à la base de la présomption d'un siège de direction effective de la société ... en France. Il s'ensuivrait que toute l'argumentation du demandeur concernerait le fond du dossier fiscal français, mais serait inopérante dans le cadre du présent litige. Par rapport à l'argumentation du demandeur fondée sur les dispositions de la Convention en ce qui concerne la définition d'un établissement stable et les conditions relatives à l'imposition d'un établissement stable français, celles-ci seraient à rejeter puisque le demandeur ajouterait des exigences en matière d'échange d'informations sur demande qui ne seraient pas prévues par la Convention.

Le délégué du gouvernement souligne encore que l'article 22 de la Convention, s'inscrivant dans un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, devrait permettre aux Etats contractants d'appliquer leur législation fiscale interne, de sorte que l'Etat requérant devait avoir la possibilité de mener à terme des enquêtes et des contrôles visant à vérifier la situation fiscale réelle d'une personne déterminée. En l'espèce, les autorités françaises entendraient corroborer leur soupçon acquis dans le cadre d'une enquête fiscale précise et spécifique que la société ... aurait un établissement stable en France et qu'il y aurait lieu à imposition en France des revenus afférents.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1 de la Convention: « *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire

dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[1], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention, relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après dénommé « le Manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[2] ou dont il est peu probable qu'ils aient un lien

---

[1] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27

[2] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles,

avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours, l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[3] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[4] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, sous a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

L'autorité compétente requise vérifie si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[5] :

« - *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*

- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande.

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui

---

p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[3] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9

[4] Voir module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

[5] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal saisi d'un recours en annulation contre une injonction de communiquer des renseignements, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[6] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Au titre de la condition tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le tribunal constate de prime abord que la société ... est désignée comme la personne faisant l'objet d'une enquête fiscale en France et quant à laquelle les renseignements sont demandés au Luxembourg. La demande de renseignements indique encore le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir que « *Les éléments recueillis dans le cadre d'une procédure de visite et de saisie sont de nature à présumer que la société ... a son siège de direction effective en France ; le dirigeant est M. ..., résident français, déjà visé par une demande de renseignements auprès de cette autorité luxembourgeoise* » (cf. point B3-5). Il se dégage des pièces du dossier administratif et des explications fournies par le délégué du gouvernement que l'objectif de la demande est celui de clarifier la situation fiscale de la société ... au regard de ce soupçon de l'existence d'un établissement stable en France et d'assurer la juste perception de l'impôt en France. Il y a dès lors lieu de conclure qu'au regard des explications fournies, la demande vise un cas d'imposition déterminé, à savoir l'imposition de la société ... en France et tend à clarifier si celle société dispose d'un établissement stable en France et si elle est susceptible d'être imposée à ce titre en France.

---

[6] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

Par voie de conséquence, les renseignements demandés par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel de la société ....

Le tribunal constate que les contestations soulevées par le demandeur au titre de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés tendent en substance à remettre en question l'existence d'un établissement stable en France, en appuyant cette argumentation tant sur des éléments factuels, que sur des éléments en droit en ce qui concerne plus particulièrement les critères d'un établissement stable suivant la jurisprudence française et suivant les dispositions de la Convention en matière de définition d'un établissement stable tendant à démontrer que la société ... n'est pas imposable en France. D'autre part, son argumentation tend à mettre en cause la légalité du contrôle fiscal effectué en France pour en tirer des conclusions sur la légalité de la décision faisant l'objet du présent litige.

Or, cette argumentation est à rejeter puisqu'un tel examen excèderait le rôle et les pouvoirs du tribunal dans le cadre du présent recours en annulation, tel qu'il a été décrit ci-avant. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, le tribunal n'est pas en droit d'apprécier la légalité, le bien-fondé ou l'opportunité de la décision des autorités françaises de procéder à un contrôle fiscal, respectivement celle de demander sur base des renseignements y recueillis des renseignements aux autorités luxembourgeoises. Il n'est pas non plus en droit de contrôler la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements, mais son contrôle, en ce qui concerne la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, se limite à la question de savoir si les renseignements paraissent vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant. Pareillement, le tribunal n'est pas en droit de juger en définitive, dans le cadre d'un recours contre une injonction de fournir des renseignements, de la compétence d'imposition de l'autorité requérante, son contrôle se limitant à celui de l'appréciation du lien de la demande et des renseignements demandés avec un cas d'imposition déterminé. Autrement dit, il n'est pas requis que les autorités françaises fournissent la preuve de l'existence d'un établissement stable susceptible d'être imposé en France, mais il suffit qu'il se dégage de la demande que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents dans le cadre d'un cas d'imposition déterminé.

En l'espèce, les autorités fiscales françaises ont justifié la demande de renseignements par l'affirmation qu'un contrôle fiscal opéré en France, non contesté par le demandeur, avait découvert des éléments de nature à soupçonner que la société ..., ayant certes son siège social statutaire au Luxembourg, dispose en réalité d'un établissement stable en France et que sur base de ce constat, elles demandent des renseignements afin de permettre une correcte imposition en France. Ces explications sont en principe suffisantes *prima facie* pour justifier le principe de la demande de renseignements sans que les autorités fiscales n'aient au regard des conclusions retenues ci-avant, à justifier la matérialité de leurs constats. Il n'est pas requis que la France fournisse la preuve de l'existence d'un établissement stable, mais il suffit qu'il existe, sur base d'informations vérifiables, un indice vraisemblable en ce sens. Or, au regard des

explications fournies en l’espèce, le tribunal est amené à retenir l’existence d’indices suffisants à cet égard.

Les explications fournies en l’espèce sont ainsi suffisantes pour retenir que la demande de renseignement s’inscrit dans le cadre d’un cas d’imposition déterminé, à savoir celui de la société ... qui est soupçonnée d’avoir un siège de direction effectif en France.

En revanche, l’examen du moyen du demandeur tendant à soutenir que la société ... n’a pas d’établissement stable en France ou ne peut pas en avoir un en France, et partant à dénier aux autorités françaises un droit d’imposition, impliquerait en définitive l’examen de la légalité de la décision des autorités françaises de poursuivre la procédure de contrôle fiscal de cette société.

Il est en de même des contestations du demandeur en ce qui concerne la légalité du contrôle fiscal effectué en France. Il est loisible aux personnes concernées d’introduire les voies de recours en droit français tant dans le cadre de cette procédure de saisie qu’à la suite d’une éventuelle imposition en France par les autorités françaises sur base des renseignements obtenus à travers la demande de renseignements litigieuse. Il n’appartient cependant pas au tribunal, saisi d’un recours en annulation dirigé contre la demande de renseignements du directeur faisant suite à une demande d’échange de renseignements de la part des autorités françaises, de contrôler la légalité des opérations fiscales effectuées en France, ce contrôle devant, tel que relevé ci-avant, être effectué dans le cadre des voies de recours à exercer en France.

Il s’ensuit que tant les contestations du demandeur tendant à mettre en cause la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements émanant des autorités françaises, que celles tendant à mettre en cause la légalité du contrôle fiscal opéré, que celles tendant à remettre en cause l’existence d’un établissement stable en France et partant le droit d’imposition de la France au regard des dispositions de la Convention ou du droit français sont à rejeter comme n’étant pertinents dans le cadre du présent recours.

Pour le surplus, les contestations du demandeur visent la pertinence vraisemblable des renseignements demandés au regard de l’imposition de la société ....

A titre liminaire, le tribunal est amené à relever que son contrôle se limite aux seuls renseignements demandés dans la décision directoriale du 13 septembre 2013. Les autres questions formulées dans la demande de renseignements des autorités françaises, mais qui ne figurent pas dans la décision déférée ne font cependant pas l’objet du présent recours, de sorte que les contestations du demandeur à cet égard sont à rejeter comme étant dénuées de pertinence.

En ce qui concerne les questions précises posées, le tribunal est amené à retenir que les cinq premières questions posées, à savoir celles visant des indications des détails sur les locaux du siège social de la société ... au Luxembourg, le détail sur l’activité économique exercée par cette société au Luxembourg, l’indication des noms du

comptable/conseiller fiscal au Luxembourg, l'existence d'un compte courant d'associé du demandeur ainsi que la communication du détail de ce compte ainsi que la copie des factures des frais de voyage et de déplacement remboursés par la société ... au demandeur, paraissent vraisemblablement pertinentes afin de clarifier l'existence d'un établissement stable en France, puisque les questions ainsi posées tendent de manière générale à clarifier l'existence ou non d'une activité réelle au Luxembourg tant par référence aux locaux que par référence à l'activité exercée, que par référence à des conseillers au Luxembourg et permettent ainsi d'en déduire des conclusions sur la situation en France. Pareillement, les renseignements sur un compte courant d'associés du demandeur ainsi que le remboursement de frais de voyage et de déplacement à un dirigeant habitant en France, sont de nature à éclairer les autorités fiscales françaises sur l'existence ou l'absence d'une activité réelle au Luxembourg, respectivement en France.

Quant aux renseignements bancaires demandés, ceux-ci sont en principe susceptibles de renseigner les autorités fiscales françaises quant au lieu d'activité de la société ..., de sorte que ces renseignements sont à considérer comme vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition visé et par rapport au but fiscal affirmé par les autorités françaises.

En revanche, en ce qui concerne la question d'indiquer qui était le titulaire du compte auprès de la ... renseigné dans la demande, le tribunal est amené à retenir que cette demande, tout comme celle d'indiquer le nom des personnes autorisées à effectuer des opérations sur ce compte bancaire, et celle tendant à fournir le nom des personnes ayant ouvert ce compte, tendent non seulement à voir confirmer que la société ..., qui est le contribuable visé par la demande, est titulaire du compte, si elle est autorisée à effectuer des opérations par son biais et si c'est elle qui a ouvert ledit compte, mais elle tend encore à voir communiquer les identités de personnes ayant ces différentes qualités sans limiter la portée de ces demandes à la personne de la société .... Or, les identités d'autres personnes, ayant à côté de cette société ou à sa place l'une ou plusieurs des qualités visées dans les questions précitées doivent cependant être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition de cette société et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition.

Il s'ensuit que ces questions contenues dans la décision directoriale attaquée tendent en partie à obtenir des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour le cas d'imposition en cause et ce dans la mesure où elles tendent à obtenir les identités d'autres personnes et le lien qu'elles auraient eu par rapport au compte bancaire visé dans la demande. Dans la suite logique de cette conclusion quant à ces questions, il faut conclure par rapport aux questions relatives aux intérêts payés et aux relevés bancaires que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les réponses aux questions précitées confirment que la société ... est effectivement le titulaire du compte bancaire en question et que les fonds et revenus afférents de la période visée dans la demande de renseignements lui sont fiscalement imputables.

En ce qui concerne ensuite la contestation du demandeur quant à la condition de réciprocité inscrite à l'article 22 (3) b) de la Convention, dont le respect par l'autorité requise doit, sur le fondement de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, être vérifié, et en vertu duquel *« Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :* […] *b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant ;* […] », le tribunal constate que sous le point A 1-5 intitulé « *Réciprocité* » de la demande de renseignements, les autorités françaises ont confirmé que la France est à même de fournir des renseignements similaires.

Tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, les renseignements demandés constituent des renseignements bancaires généraux et des renseignements sociétaires.

Au vu de la confirmation expresse des autorités françaises qu'ils peuvent fournir les mêmes renseignements aux autorités luxembourgeoises et à défaut de contestations pertinentes du demandeur permettant d'énerver ce constat, et susceptibles de retenir que la France ne serait pas en mesure de fournir les renseignements bancaires et sociétaires sollicités, le moyen afférent du demandeur est à rejeter. Cette conclusion n'est pas énervée par les contestations du demandeur quant à l'utilisation des renseignements obtenus dans le cadre des opérations de saisie effectuées en France. En effet, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement soutient que ces contestations sont inopérantes dans le cadre du présent litige qui a pour objet le contrôle de la régularité de la décision d'injonction directoriale suite à une demande de renseignements française, mais qui n'a pas pour objet le contrôle de la légalité des opérations de contrôle opérées par les autorités françaises sur leur territoire national. Or, ces contestations ont trait à la légalité de l'utilisation en droit interne français de renseignements obtenus dans le cadre d'une saisie, question qui est étrangère à la question de la réciprocité en matière d'échange de renseignements.

Enfin, la demande de constater une violation de l'article 7 de la CEDH, consacrant le principe de la légalité des peines, est, à défaut d'autres précisions fournies par le demandeur, à rejeter comme n'étant pas suffisamment précis pour permettre d'en apprécier la portée et le bien-fondé.

Il en est de même de la référence vague du demandeur aux différents cas d'ouverture d'un recours en annulation, un tel moyen non autrement précisé ne pouvant qu'être rejeté.

Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations du demandeur, que la décision directoriale litigieuse est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint à la société ... de fournir des détails sur les locaux du siège social de la société ... au Luxembourg (adresse de domiciliation ou non, description des locaux, etc.), de fournir des détails sur l'activité économique exercée par elle au Luxembourg, d'indiquer le nom de son

comptable/conseiller fiscal au Luxembourg, d'indiquer s'il existe un compte courant d'associé du demandeur ouvert dans les livres de la société ... pour la période visée et dans l'affirmative de communiquer le détail de ce compte, de fournir copie des factures des frais de voyage et de déplacement remboursées par la société ... au demandeur pendant la période visée, d'indiquer si elle était le titulaire du compte renseigné auprès de la ..., si elle est autorisée à effectuer des opérations sur ce compte, si elle est la personne ou l'une des personnes ayant ouvert ce compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée par la demande de renseignement, et, en cas de réponse affirmative à ces questions, d'indiquer le montant des intérêts payés et de fournir les relevés bancaires pour cette période documentant les opérations effectuées par elle.

Par contre, la décision n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises les renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la société ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

Enfin, le tribunal est encore amené à constater que s'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision.[7] Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de mettre les frais de l'instance par moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

vidant le jugement du 24 janvier 2014 ;

constate que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises du 6 août 2013 est devenue sans objet, partant la rejette ;

[7] Voir CA 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

rejette la demande de production des pièces saisies en France, de l'ordonnance ayant autorisé la saisie du 17 janvier 2012 opérée en France, du procès-verbal de saisie, et de l'avis de passage du 21 septembre 2009 ;

déclare le recours en annulation partiellement justifié ;

partant, rejette le recours dans la mesure où la décision directoriale du 13 septembre 2013 enjoint à la société ... de fournir des détails sur les locaux du siège social de la société ... au Luxembourg (adresse de domiciliation ou non, description des locaux, etc.), de fournir des détails sur l'activité économique exercée par elle au Luxembourg, d'indiquer le nom de son comptable/conseiller fiscal au Luxembourg, d'indiquer s'il existe un compte courant d'associé du demandeur ouvert dans les livres de la société ... pour la période visée et dans l'affirmative de communiquer le détail de ce compte, de fournir copie des factures des frais de voyage et de déplacement remboursées par la société ... au demandeur pendant la période visée, d'indiquer si elle était le titulaire du compte renseigné auprès de la ..., si elle est autorisée à effectuer des opérations sur ce compte, si elle est la personne ou l'une des personnes ayant ouvert ce compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée par la demande de renseignement, et, en cas de réponse affirmative à ces questions, d'indiquer le montant des intérêts payés et de fournir les relevés bancaires pour cette période documentant les opérations effectuées par elle pour la période visée ;

déclare le recours justifié pour le surplus ;

partant, annule la décision directoriale du 13 septembre 2013 dans la mesure où elle enjoint à la société ... de fournir des renseignements allant au-delà de ceux ci-avant délimités ;

fait masse des frais et les met par moitié à charge du demandeur et de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 7 février 2014, à 11.00 heures, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri — s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10.02.2014
Le Greffier du Tribunal administratif